

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 35464.003835/2003-08
Recurso nº 242.365 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.661 – 2ª Turma
Sessão de 12 de abril de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TECELAGEM LADY LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 06/05/2003

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NORMAS PROCEDIMENTAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. EMISSÃO COM FALHAS. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

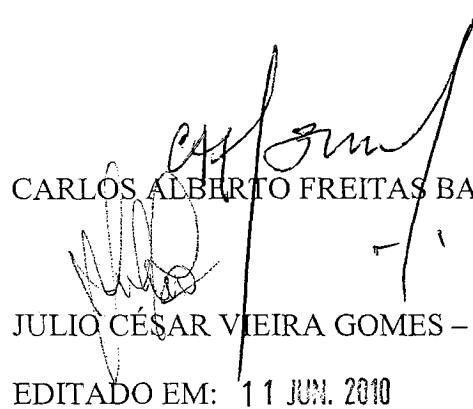
São válidos os lançamentos precedidos de MPF ainda que a prorrogação não seja imediatamente após o vencimento do documento anterior, resultando lapso temporal não coberto por mandado. Com emissão do primeiro documento, o contribuinte tomou ciência do motivo e demais características do procedimento fiscal, não se vislumbrando prejuízo à defesa.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, determinando o retorno dos autos à Câmara de origem para análise do mérito. Vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), Manoel Coelho Arruda Junior e Susy Gomes Hoffmann que negavam provimento. Designado o conselheiro Julio César Vieira Gomes para redigir o voto vencedor.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Julio César Vieira Gomes".


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente
JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES – Redator-Designado
EDITADO EM: 11 JUN. 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

TECELAGEM LADY LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrado Auto de Infração nº 35.511.108-0, nos termos do artigo 32, inciso III, da Lei nº 8.212/91, por ter deixado de prestar ao INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização, mais precisamente os contratos de prestação de serviços, organograma da empresa, relação com os valores do imobilizado e certidão de objeto e pé, conforme Relatório Fiscal da Infração, às fls. 02, e demais elementos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra decisão da então SRP em São Paulo/SP - Sul, DN nº 21.004/0516/2003, às fls. 40/45, que julgou procedente a autuação fiscal em referência, a egrégia 5ª Câmara, em 09/04/2008, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e anular o lançamento por vício formal, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 205-00.517, com sua ementa abaixo transcrita:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 06/05/2003 a 31/07/2003

Ementa: MPF. FALTA DE CIÊNCIA NO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO E DAS AUTUAÇÕES.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF confere aos lançamentos e autuações legitimidade de que decorreram dos motivos e informações nele declarados. É também instrumento de controle da atividade de fiscalização. A ciência do MPF deve anteceder a emissão do Termo de Início da Ação Fiscal.

Processo Anulado.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 255/262, com arrimo no artigo 7º, incisos I e II, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, surge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado provas constantes dos autos, uma vez que a Câmara recorrida, ao anular o lançamento, olvidou-se da existência do correspondente MPF, às fls. 10, dando condição à ação fiscal e, conseqüentemente, à autuação.

Infere que, além da existência do MPF, a contribuinte fora intimada do início da ação fiscal e a apresentar documentos, bem como cientificada do lançamento, exercendo amplamente seu direito de defesa, não argüindo, em momento algum, a nulidade do feito.

Nesse sentido, tendo a contribuinte exercido seu direito de defesa e contraditório, não se cogitando em nenhum prejuízo nessa atividade, não há que se falar em nulidade do lançamento, conforme jurisprudência administrativa consolidada neste Colegiado.

Contrapõe-se ao entendimento levado a efeito no Acórdão guerreado, aduzindo para tanto que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle interno da Receita Federal do Brasil, não tendo a *previsão normativa* do art. 28 da Portaria MPAS nº 357/02 o condão de infirmar a lição adotada pelos julgados paradigmáticos e nem mesmo de afastar as normas de processo que disciplinam o regime das nulidades, consoante restou devidamente demonstrado na declaração de voto, parte integrante do *decisum* recorrido.

Sustenta que o Acórdão atacado diverge de outras decisões dos Conselhos de Contribuinte a propósito da mesma matéria, como se verifica do Acórdão nº CSRF/02-02.187 e outros transcritos na peça recursal.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da então 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Dr. Júlio César Vieira Gomes, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido divergiu do entendimento consubstanciado nos paradigmas, Acórdãos nº's 202-17.274 e 201-77.049, relativamente a mesma matéria, qual seja, nulidade do lançamento em decorrência de vício no MPF, consoante se positiva do Despacho nº 205-428/2008, às fls. 265/267.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional a contribuinte não apresentou suas contrarrazões, como se extrai da informação constante das fls. 273/275.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da então 5ª Câmara do 2º Conselho a divergência suscitada pela Fazenda Nacional, conheço do Recurso Especial, e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a recorrente a reforma do Acórdão em vergasta, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e CSRF a respeito da mesma matéria.

A fazer prevalecer sua pretensão, infere que o entendimento consubstanciado nos Acórdãos nºs 202-17.274 e 201-77.049, ora adotados como paradigmas, escora a pretensão da recorrente, no sentido de que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle interno da Receita Federal do Brasil, não tendo a *visão normativa do art. 28 da Portaria MPAS nº 357/02 o condão de infirmar a lição adotada pelos julgados paradigmas e nem mesmo de afastar as normas de processo que disciplinam o regime das nulidades*, consoante restou devidamente demonstrado na declaração de voto, parte integrante do *decisum* recorrido.

Sustenta, ainda, que o presente lançamento se apresenta perfeitamente válido, uma vez decorrer de ação fiscal devidamente acobertada por MPF, de fls. 10, tendo sido a contribuinte intimada do início da ação fiscal e a apresentar documentos, bem como cientificada do lançamento, exercendo amplamente seu direito de defesa, não argüindo, em momento algum, a nulidade do feito.

Não obstante as alegações da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Da análise dos elementos que instruem o processo, constata-se que a decisão guerreada apresenta-se incensurável, devendo ser mantida em sua plenitude, pelas razões de fato e de direito a seguir desenvolvidas.

Antes mesmo de se adentrar às questões de mérito propriamente ditas, impende transcrever os dispositivos legais que regulam a matéria, indispensáveis ao deslinde da controvérsia, senão vejamos:

De conformidade com a legislação tributária a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, com a devida ciência do contribuinte, é condição de procedibilidade para a ação fiscal, uma vez que dá conhecimento ao sujeito passivo da relação tributária de realização de procedimento fiscal contra si intentado.

Melhor elucidando, nos termos do Decreto nº 3.969/2001, vigente à época do lançamento, o MPF tem por finalidade dar início ao procedimento fiscal, sendo ato preparatório e indispensável à produção de atos subsequentes, bem como informar ao contribuinte de que está sob fiscalização, como segue:

“CAPÍTULO II

Dos Procedimentos Fiscais

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários serão executados por servidores habilitados e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização, será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) e, no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Art. 3º Para os fins deste Decreto, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos federais previdenciários, podendo resultar em constituição de crédito tributário;

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração previdenciária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

CAPÍTULO III

Do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 4º O MPF será emitido na forma de modelos adotados e divulgados pelos órgãos competentes, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.”

Por sua vez, os artigos 12 a 15 do mesmo Diploma Legal, contemplam os prazos máximos e as formas de extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, nos seguintes termos:

“CAPÍTULO IV

Dos prazos

Art. 12. Os MPFs terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o art. 12 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos naquele artigo.

Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C.

Art. 14. Os prazos a que se referem os arts. 12 e 13 serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

CAPÍTULO V

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.”

Com mais especificidade, a Instrução Normativa SRP/MPS nº 03/2005, na redação válida quando da lavratura da notificação, assim estabelecia:

“Subseção II

Emissão, Alteração e Inexigibilidade do MPF

Art. 574. O MPF será emitido por ocasião do início do procedimento fiscal e dele será dada ciência ao representante legal, ao mandatário ou ao preposto do sujeito passivo, na forma do art. 588.

Art. 575. A emissão do MPF compete:

I - ao Secretário da Receita Previdenciária;

II - ao Diretor do Departamento de Fiscalização da SRP;

§ 1º O MPF será emitido exclusivamente pela autoridade competente, por meio do sistema informatizado da SRP.

§ 2º A competência para emissão do MPF poderá ser objeto de delegação das autoridades administrativas referidas nos incisos I e II do caput, mediante Portaria publicada no Diário Oficial da União.

Art. 576. O MPF será emitido em duas vias, sendo:

I - uma via destinada ao processo administrativo fiscal, quando instaurado;

II - uma via destinada ao sujeito passivo.

Art. 580. As alterações no transcorrer do prazo do MPF, decorrentes de substituição, de inclusão ou de exclusão do AFPS responsável por executá-lo, bem como as relativas às



contribuições a serem examinadas e ao período de apuração, serão feitas mediante emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar - MPF-C, pela autoridade outorgante do MPF originário, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

Art. 583. O MPF conterá:

I - numeração de identificação e de controle;

II - dados identificadores do sujeito passivo;

III - tipo de procedimento fiscal a ser executado (Auditoria-Fiscal previdenciária ou Diligência Fiscal);

IV - prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - identificação (nome e matrícula) do(s) AFPS responsável(eis) pela execução do mandado;

VI - identificação (nome, matrícula e assinatura) da autoridade emissora do mandado e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato de delegação;

VII - ciência do representante legal, mandatário ou preposto do sujeito passivo, com seus dados identificadores;

VIII - nome, endereço e telefone funcionais da chefia do(s) AFPS responsável(eis) pela execução do mandado.

§ 1º A assinatura da autoridade emitente, prevista no inciso VI do caput, se caracterizará pelo acesso exclusivo ao sistema informatizado da SRP para a emissão do MPF.

§ 2º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas.

§ 3º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal que o originou.

§ 4º O MPF-C será identificado pelo número do MPF originário, na forma do inciso I do caput, acrescido de número seqüencial correspondente à sua emissão, separado por hífen.

Subseção III

Prazos

Art. 587. O MPF terá validade de até:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, nos casos de MPF-D e de MPF-Ex.

§ 1º A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C, tantas vezes quantas necessárias, observados, em cada mandado, os limites estabelecidos no caput.

§ 2º Os prazos referidos neste artigo são contínuos, excluindo-se, na contagem do prazo, o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

§ 3º A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal, conforme previsto no § 3º do art. 583.

Subseção IV

Ciência e Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 588. Será dada ciência do MPF ao sujeito passivo da seguinte forma:

I - pessoal, comprovada com a assinatura do representante legal, do mandatário ou do preposto do sujeito passivo;

II - por via postal, ou por qualquer outro meio, com prova de recebimento tomada no domicílio tributário do sujeito passivo;

III - por edital, quando os meios previstos nos incisos I e II resultarem infrutíferos.

§ 1º Ocorrendo a recusa de recebimento do MPF, o AFPS deixará a via destinada ao sujeito passivo no local da ocorrência e registrará, em todas as vias, no campo destinado ao recibo, a expressão "recusou-se a assinar", seguida da identificação do responsável pela recusa, considerando-se cientificado o sujeito passivo.

§ 2º A ciência do MPF dá início ao procedimento fiscal, implicando a perda da espontaneidade do sujeito passivo referida no § 1º do art. 645.

§ 3º Após a ciência do MPF, a SRP não emitirá parecer em relação a consulta relativa às obrigações previdenciárias objeto de verificação no procedimento fiscal.

§ 4º Os meios de científicação, previstos nos incisos I e II do caput, não estão sujeitos a ordem de preferência.

Art. 589. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, com a emissão do Termo de Encerramento da Auditoria-Fiscal - TEAF;

II - pelo decurso dos prazos a que se refere o art. 587.

Parágrafo único. A hipótese de que trata o inciso II do caput não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal." (grifamos)

Por sua vez, no âmbito da Receita Federal do Brasil, criada pela Lei nº 11.457/2007, a qual unificou as Secretarias das Receitas Federal e Previdenciária, a legislação vigente praticamente reproduz os ditames acima mencionados, como se verifica do Decreto nº 6.104/2007 e da Portaria RFB nº 11.371/2007, que assim prescrevem:

"

Decreto nº 6.104/2007

Art. 1º Os arts. 2º a 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

§ 2º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

[...]

§ 4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.”

“Portaria nº 11.371/2007

Dos Procedimentos Fiscais

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário,



apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.

Do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

[...]

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

[...]

Dos Prazos

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

Art. 13. Os prazos a que se referem os arts. 11 e 12 serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Parágrafo único. A contagem do prazo do MPF-E far-se-á a partir da data do início do procedimento fiscal.

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.”

Conforme se depreende dos dispositivos legais encimados, não resta dúvida da imprescindibilidade de emissão do MPF, como condição *sine qua non* ao procedimento fiscal, sob pena de nulidade do lançamento. Tanto é verdade que o próprio legislador permitiu à autoridade fiscal emitir MPF-C's (complementar) ou MPF (legislação hodierna), quantos forem necessários, tendo em vista a necessidade de os atos praticados no decorrer da ação fiscal estarem sempre sob o manto de um Mandado de Procedimento Fiscal.

Extrai-se daí que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos – NFLD e/ou Auto de Infração lavrada sem a emissão tempestiva ou com extinção do prazo do respectivo MPF, é nula de pleno direito por lhe faltar ato preparatório e indispensável à produção de atos subsequentes. O próprio parágrafo único, do artigo 14, da Portaria RFB nº 11.371/2007, retromencionado, que atualmente regulamenta as normas procedimentais a serem observadas durante a ação fiscal, é firme ao estabelecer que a conclusão do procedimento fiscal, com a devida ciência do contribuinte, deverá ocorrer dentro do prazo de validade do MPF.

Assim, ainda que tenha sido emitido MPF e/ou MPF-C, devem ser observados os prazos constantes dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, ou aquele inscrito no próprio MPF, para que os atos administrativos futuros tenham validade, por estarem amparados por Mandado de Procedimento Fiscal válido, como por exemplo a lavratura da notificação fiscal e/ou auto de infração.

É de bom alvitre salientar, que a lavratura da notificação fiscal/auto de infração, ou seja, a constituição do crédito tributário, dar-se-á somente com a ciência do contribuinte nas formas constantes na legislação tributária, oportunidade em que a NFLD/AI passará a produzir seus efeitos legais. Neste sentido, cabe invocar os ensinamentos do renomado tributarista LEANDRO PAULSEN, em sua obra “DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, pág. 863/864, *in verbis*:

*“Motivação lançamento. Requisitos de regularidade formal.
[...] Importa ressaltar, ainda, que o lançamento só terá eficácia
após notificado ao sujeito passivo [...]”*

*Notificação. Condição de eficácia. A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia.
Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento,
demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a
ser exigível do contribuinte [...] A notificação está para o
lançamento como a publicação está para a lei [...]” (grifamos)*

Registre-se, que o procedimento fiscal, na maioria das vezes, culmina com a lavratura da notificação fiscal/auto de infração que, por sua vez, é o ato de constituição do crédito tributário, devendo, dessa forma, estar acobertado por MPF válido, vez que faz parte da ação fiscal, ou melhor, a encerra.

A corroborar este entendimento, tratando-se de contribuições previdenciárias lançadas com esteio na legislação anteriormente vigente, com mais razão a nulidade do lançamento deve ser decretada, tendo em vista os preceitos do artigo 31, inciso III, da Portaria MPS nº 520/2004, que regulamenta o contencioso administrativo fiscal no âmbito do INSS, nos seguintes termos:

“Art. 31. São nulos:

[...]

III – o lançamento não precedido de Mandado de Procedimento Fiscal.”

Neste contexto, não se pode olvidar que o início da ação fiscal, sem a respectiva emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, a partir da ciência do contribuinte, enseja a nulidade do feito, porquanto inexistindo o correspondente MPF quando iniciada a fiscalização, considera-se, consequentemente, inexistentes/inválidos todos os atos posteriores condicionados à regularidade/tempestividade daquele instrumento.

A jurisprudência deste Colegiado não discrepa deste entendimento, não deixando margem de dúvida quanto a nulidade do presente lançamento, consoante se infere dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

*“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/08/1994 a 31/12/1998
PROCEDIMENTO FISCAL. LAVRATURA DA NOTIFICAÇÃO FISCAL FORA DO PRAZO DE VALIDADE DO MPF.
NULIDADE.*

O lançamento de débito deve ser precedido da emissão e ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos do disposto pelo Decreto nº 3.969/2001.

É nulo o procedimento ocorrido após o prazo de validade do MPF.

Processo Anulado” (6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 143042 – Acórdão nº 206-01070 - Sessão de 03/07/2008)

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Período de apuração: 01/08/2001 a 31/10/2002
MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - EXTINTO POR DECURSO DE PRAZO - LANÇAMENTO POSTERIOR - NULIDADE.*

A conclusão do procedimento fiscal sem amparo de MPF válido é vício insanável e causa de nulidade do lançamento. Recurso de Ofício Negado.” (6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 147281 – Acórdão nº 206-01311 - Sessão de 04/09/2008)

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2001
Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FALTA DE VÁLIDO.*

O lançamento de débito deve ser precedido da emissão e ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, nos termos do disposto

pelo Decreto n. 3.969/2001. Processo Anulado.” (5^a Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 141354 – Acórdão nº 205-00507 - Sessão de 09/04/2008)

Por derradeiro, impende esclarecer que o entendimento acima esposado, ao contrário do que defendem alguns ilustres Conselheiros, não limita e/ou afronta os preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual atribui a competência do Auditor Fiscal para promover lançamentos tributários, senão vejamos:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Com efeito, ao mesmo tempo em que o *caput* estabelece ser o lançamento atividade privativa da autoridade administrativa (Auditor Fiscal), determina, em seu parágrafo único, que aludida atividade fiscal é vinculada. Ou seja, vinculada às normas legais que regem a matéria, com o fito de resguardar a regularidade do procedimento fiscal, devidamente conduzido nos limites impostos pela legislação tributária.

É o que determinam os artigos 194 e 196 do Códex Tributário, confirmando a necessidade da autoridade administrativa observar a legislação tributária quanto aos temas específicos, *in verbis*:

“Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.” (grifei)

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.” (grifamos)

Nessa toada, decretar a nulidade de um lançamento e/ou ação fiscal desamparados por MPF válido/vigente não implica dizer que o Auditor Fiscal não tem competência para promover o lançamento. Ao revés, significa que a autoridade lançadora ao constituir o crédito tributário pelo lançamento ou proceder à ação fiscal não observou o regramento do *exercício de sua competência*. Melhor elucidando, a *competência* é inerente à própria autoridade fazendária. Entremes, no *exercício de sua competência* deverá cumprir os requisitos impostos pela legislação tributária.

Igualmente, referido entendimento encontra guarida nos princípios da legalidade, moralidade e segurança jurídica. Destarte, nada mais pretendeu o legislador, bem como as autoridades fazendárias, ao estabelecerem normas para a atividade administrativa do lançamento, do que salvaguardar o interesse público e, bem assim, os direitos dos administrados/contribuintes.

Observe-se, que as regras que permeiam o Mandado de Procedimento Fiscal-MPF, conforme disposição expressa nas Leis e Decretos que contemplam o tema, são elaboradas pelas próprias autoridades fazendárias, impondo sejam devidamente cumpridas pelos nobres fiscais autuantes, sob pena de nulidade do feito.

Outro não é o entendimento do doutrinador EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO, em sua obra *"Imposto de Renda das Empresas"* (São Paulo: Atlas, 2004, p. 562), assim prelecionando:

"[...]Jo MPF deveria ser encarado como um instrumento de garantia do sujeito passivo que dá maior eficácia normativa ao princípio que consagra o devido processo legal. Logo, a inobservância das regras sobre sua emissão e vigência deveria ter alguma consequência; a nulidade do procedimento fiscal. Se existe uma regra e se ela não é cumprida sem sanção, a regra fica destituída de valor deontico e o instrumento por ela criado fica desmoralizado." (grifamos)

Aliás, a 5^a Turma da DRJ em Belém/PA, nos autos do Processo nº 35011.000196/2007-72 – Acórdão nº 01-8.509, Sessão de 20/06/2007 (unânime), dissertou com muita propriedade a respeito da matéria, conforme se extrai do excerto do voto condutor do *decisum* nos seguintes termos:

"OFENSA AO PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA

19. *Além de derivar da própria legislação tributária infraconstitucional, como acima se tentou argumentar, a exigência do MPF foi alçada à garantia fundamental do contribuinte, pois busca efetivar o Princípio da boa-fé objetiva, que é um sub-princípio do Princípio da moralidade administrativa, consoante inc. IV do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29.01.199, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. [...]*

20. *Como se vê, o Princípio da boa-fé reciproca ou Princípio da confiança constitui, ao lado do Princípio da probidade, irradiação específica do Princípio da moralidade, que, como sabido, tem assento constitucional (art. 37, caput).*

21. *No âmbito administrativo, aí incluída a Administração Tributária, o Princípio da boa-fé impõe ao agente público uma série de deveres, previstos na legislação tributária (padrão legal) ou extraíveis de padrões de comportamento que devem permeiar uma boa administração (padrão ético), conformadores do agir fazendário, visantes à efetivação dos seguintes valores na relação Fisco-contribuinte: confiança, lealdade, transparéncia, objetividade, segurança jurídica.*

22. *O Princípio da boa-fé objetiva vem alcançando normatividade nos mais diversos ramos jurídicos, tanto do direito público quanto do direito privado. No direito público, é exemplo a Lei 9.784/99, como já anotado. No direito privado, são exemplos o Código Civil (art. 422) e o Código de Defesa do Consumidor (art. 51, inciso IV). [...]*

23. No direito civil, a violação ao princípio em comento implica a configuração de ilícito e de abuso de poder (art. 187), enquanto, no direito do consumidor, implica a nulidade das cláusulas contratuais consideradas ofensivas à boa-fé.

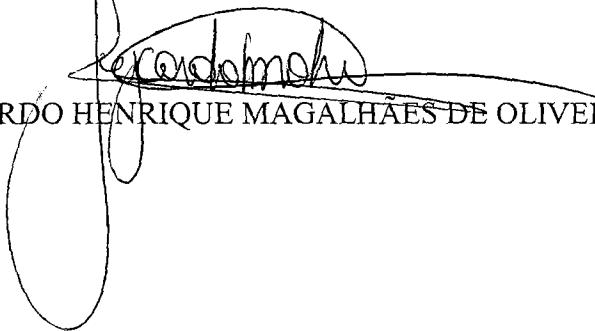
24. No direito administrativo-tributário não poderia ser diferente, de modo que a violação aos deveres irradiados desse princípio implica, certamente, violação ao Princípio da moralidade e, por isso, um nulidade do ato de lançamento assentado em procedimento fiscal conduzido à revelia do padrão de conduta ansiado pela legislação tributária (e aqui se inclui a Instrução Normativa do MPF) ou pela moral comum (Maria Sylvia Zanella di Pietro, in "Direito Administrativo", 12^a ed., Atlas, 2000, p.79).

25. Na espécie, malferiu-se norma complementar que impõe ao agente público, em pleno procedimento fiscalizatório, o dever de comunicar ao contribuinte a sua habilitação para prosseguir, perante este, nos trabalhos de fiscalização, uma vez que o então fiscalizado não foi cientificado das demais prorrogações a que se submeteu o MPF originário. Deveras, tal omissão em nada contribui para a promoção dos valores defluentes da boa-fé objetiva, como os da lealdade, transparência, imparcialidade, confiança, segurança [...]”

A teor dessa conclusão, *data maxima vénia*, afirmar que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF é mero instrumento de controle interno da Receita Federal do Brasil é, no mínimo, olvidar do que preceitua o Código Tributário Nacional, uma vez que a vinculação das autoridades administrativas à legislação tributária decorre do seu próprio bojo.

Na hipótese dos autos, inexistindo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF válido/vigente à época do início da ação fiscal, com pedido de apresentação de documentos, em 17/01/2003 (TIAF e TIAD de fls. 06/07), eis que o MPF-F, às fls. 10, somente passou a ter validade em 23/01/2003, o lançamento se apresenta nulo de pleno direito, como restou circunstancialmente demonstrado no Acórdão guerreado.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL E NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES, Designado

A divergência é quanto à nulidade ou não do lançamento quando o MPF não é emitido ou quando contém falhas.

Creio que o exame da questão deve se iniciar com a pesquisa sobre as normas que disciplinavam até **02/05/2007** o procedimento fiscal relativo às contribuições previdenciárias. É que a partir de então, logo após a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com os decretos nº 6.104, de 30/04/2007 e nº 3.724, de 10/01/2001 também foram unificados os procedimentos – o primeiro revogou as regras que eram específicas para as contribuições previdenciárias para que o procedimento fiscal passasse a ser disciplinado pelo segundo, comum a todos os tributos federais:

*DECRETO N° 6.104 - DE 30 DE ABRIL DE 2007 – **DOU DE 2/5/2007** Dispõe sobre a execução dos procedimentos fiscais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e dá outras providências.*

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, DECRETA:

Art.1º Os arts. 2º a 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art.2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art.3º Ficam revogados os Decretos nºs 3.969, de 15 de outubro de 2001, 4.058, de 18 de dezembro de 2001, 5.527, de 1º de setembro de 2005, e 5.614, de 13 de dezembro de 2005.

Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 30 de abril de 2007; 186º da Independência e 119º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Guido Mantega

Após essas explicações iniciais, passemos então às normas específicas para as contribuições previdenciárias que vigeram até 02/05/2007.

O Decreto nº 3.969, de 15/10/2001 cuidou de detalhar as informações que devem, obrigatoriamente, constar no mandado de procedimento fiscal – MPF, determinar a

autoridade competente para sua emissão, prazo de duração e suas prorrogações e outras questões. Merece atenção especial o artigo 16, quando ao afastar a possibilidade de nulidade por decurso do prazo de validade sem emissão de novo MPF, acabou por denunciar um sentido de exceção à regra, que seria a nulidade do procedimento sem sua observância. **Caso o MPF fosse um simples instrumento de controle da administração tributária seria desnecessária a regra de exceção para uma única hipótese, essa trazida pelo artigo 16.** Lembrando que o Decreto nº 3.969/2001 somente se aplicava às contribuições previdenciárias:

DECRETO N° 3.969 - DE 15 DE OUTUBRO DE 2001

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - numeração de identificação e controle;

II - dados identificadores do sujeito passivo;

III - natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - nome e matrícula do servidor responsável pela execução do mandado;

VI - nome, endereço e telefone funcionais do chefe do servidor a que se refere o inciso V;

VII - nome, matrícula e assinatura da autoridade emissora e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à "Internet" que permita, ao sujeito passivo do procedimento fiscal, identificar o MPF.

§ 1º O MPF-F indicará, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o período de apuração correspondente, bem assim as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das respectivas bases de cálculo, em relação aos valores declarados ou recolhidos nos últimos dez exercícios.

§ 2º Na hipótese de ser fixado o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

§ 3º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas.

§ 4º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal.

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Nesse sentido é que as portarias ministeriais regulamentaram o decreto. As portarias nº 357, de 17/04/2002 e nº 520, de 19/05/2004 determinavam explicitamente a nulidade do lançamento por ausência de MPF:

PORATARIA MPAS N° 357, DE 17 DE ABRIL DE 2002

Art. 28. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

III - o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;

PORATARIA N° 520, DE 19 DE MAIO DE 2004. ()*

Art. 31. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

III - o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

...

Art. 32 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo quando o sujeito passivo houver dado causa ou quando não influirem na solução do litígio.

Parágrafo único. A nulidade somente deve ser decretada quando o saneamento do vício for inviável.

Observa-se ainda que o artigo 32 da Portaria MPS nº 520/2004 somente permitia o saneamento de atos distintos daqueles previstos no artigo 31. Inclusive esse último é bastante parecido com o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, exceto pela ausência neste do inciso III que é justamente o que trata do MPF.



v

No desenvolvimento do trabalho surgiu uma dúvida quanto ao *tempus regit actum*: em 02/05/2007 foi revogado o Decreto nº 3.969, de 15/10/2001 que, conforme explicado, abria muitas possibilidades de nulidade do lançamento quando o procedimento fiscal não atendesse as regras do MPF, inexistentes nos decretos nº 6.104, de 30/04/2007 e nº 3.724, de 10/01/2001; por outro lado, a Portaria MPS nº 520/2004, que regulamentava o processo administrativo fiscal relativo às contribuições previdenciárias, por força do artigo 25, I da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, deixou de viger somente em 01/04/2008, quando então o processo administrativo fiscal passou a observar o Decreto nº 70.235, de 06/03/72.

Entendo que as regras na Portaria MPS nº 520/2004 relativas ao MPF e que se mostravam contrárias aos preceitos dos novos decretos **não mais poderiam ser aplicadas desde 02/05/2007** e não de 01/04/2008, quando foram revogadas. Nada mais é do que se observarem as relações hierárquicas entre as normas – para unidade do ordenamento jurídico, as de menor hierarquia buscam validade nas normas superiores; quando as contrariam são inválidas. Mais especificamente, o inciso III do artigo 31 da Portaria MPS nº 520/2004 encontrava substrato no Decreto nº 3.969/2001, que, conforme já explicado, tinha preceitos rigorosos quanto ao MPF. Como foi revogado em 02/05/2007, a partir de então a regra no inciso III perdeu validade.

Concluindo, até 02/05/2007, pela existência à época de regra específica nesse sentido, os lançamentos **não precedidos de MPF** devem ser declarados nulos.

Seguem transcrições:

LEI Nº 11.457, DE 16 DE MARÇO DE 2007.

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

I - a partir da data fixada no § 1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;

Art. 16. (...)

§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

...

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-

se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

No entanto, no presente caso temos que o MPF foi emitido. Entendo que meras falhas quando da emissão do MPF inicial ou de prorrogação não implicam nulidade do lançamento. Nesse caso, não há prejuízo à defesa e também não há previsão de nulidade nas normas especiais que disciplinavam o MPF para as contribuições previdenciárias. Inclusive o artigo 15 do Decreto nº 3.969/2001 é claro nesse sentido:

DECRETO Nº 3.969 - DE 15 DE OUTUBRO DE 2001

....

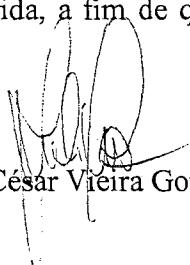
Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial, com devolução do processo à turma recorrida, a fim de que sejam apreciadas as demais matérias e questões do recurso voluntário.


Julio César Vieira Gomes – Redator-Designado